

**Audience publique du 18 octobre 2006**

Recours formé par

Madame ..., ...

contre

un bulletin d'impôt émis par le **bureau d'imposition  
Mersch**

en matière d'impôt sur le revenu

---

**JUGEMENT**

Vu la requête, inscrite sous le numéro 20872 du rôle, déposée le 6 janvier 2006 au greffe du tribunal administratif par Maître Gaston VOGEL, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Madame ..., sans état, demeurant à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1998 émis à son égard le 3 juillet 2003 par le bureau d'imposition Mersch;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 6 avril 2006;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 5 mai 2006 par Maître Gaston VOGEL pour compte de Madame ...;

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin critiqué;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maîtres Eric PRALONG et Frédéric MIOLI, les deux en remplacement de Maître Gaston VOGEL, et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives.

---

La société à responsabilité limitée A., ayant eu son siège social à ..., ci-après désignée par la « société A. », détint au cours des années 1995 et 1996 une participation à

hauteur de 7,36% dans la société civile immobilière P., ayant eu son siège social à ..., ci-après désignée par la « SCI P. ». La société A. fut également durant cette même période créancière à l'égard de la SCI P. pour un montant de 36.576.986 LUF, tel que renseigné par les comptes annuels de la SCI P.. Eu égard aux résultats déficitaires de la SCI P., la société A. inscrivit dans ses comptes annuels de l'année 1995 le montant de 15.000.000 LUF et dans ceux de l'année 1996 le montant de 17.000.000 LUF en tant que provisions pour créance douteuse en raison du risque de ne pas pouvoir récupérer l'intégralité de cette créance contre la SCI P..

Suivant une convention du 14 février 1997, la société A. céda à Monsieur T. G. ses parts sociales de la SCI P. et sa créance susvisée, évaluée au montant de 36.531.986 LUF, au prix de 1 LUF.

A travers différentes cessions de parts du 2 décembre 1998, Madame ..., préqualifiée, devint l'unique associée de la société A. et elle décida, en sa qualité de seule et unique associée, le même jour de procéder à la dissolution de la société A., d'être investie de tout l'actif et de régler tout le passif éventuel de la société dissoute.

Par bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives pour l'année 1995 émis le 23 mars 2000, le bureau d'imposition Sociétés 3 fixa le revenu de la SCI P. de cette année à un total de -68.810.744 LUF, décomposé en un revenu de location de biens de -68.825.406 LUF et un revenu de capitaux mobiliers de 14.662 LUF, et la retenue d'impôt imputable à 4.250 LUF et répartit ce revenu entre les associés de la SCI P., de manière à imputer à la société A. une quote-part de revenu de location de biens de -4.289.105 LUF et une quote-part de revenu de location de biens de 1.079 LUF, ainsi qu'une retenue d'impôt de 313 LUF.

Suivant bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives pour l'année 1996 émis le 23 mars 2000, le même bureau d'imposition fixa le revenu de la SCI P. de cette année à -68.342.365 LUF, dont -68.356.764 LUF de revenu de location de biens et 14.399 LUF de revenu de capitaux mobiliers, et la retenue d'impôt imputable à 5.000 LUF, pour ensuite imputer à la société A. une quote-part de -4.489.904 de revenu de location de biens, de 1.060 LUF de revenu de capitaux mobiliers et de 368 LUF de retenue d'impôt imputable.

Madame A.-G. réclama, par lettre du 31 mai 2000, en sa « *qualité d'associée et de gérante* » de la société A., contre ces deux bulletins d'établissement du 23 mars 2000 en critiquant le refus d'admettre les provisions pour créance douteuse susvisées opérées dans la comptabilité de la société A. en déduction de la quote-part du résultat de la SCI P. imputée à la société A..

Par courrier du 12 avril 2000, le bureau d'imposition Sociétés 4 s'adressa à la société A. dans les termes suivants :

*« En exécution du § 205(3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931 (A.O.), j'ai l'honneur de vous informer qu'en application du § 218 AO, le bureau d'imposition Sociétés IV devra tenir compte pour les années 1995 et 1996 du renvoi du bureau Sociétés III établissant sur base du § 215 AO la quote-part du revenu de la société civile immobilière P. imposable dans le chef de votre société.*

*La quote-part du revenu de location a été fixée à – 4.289.105,- francs pour 1995 et à – 4.489.904,- francs pour 1996.*

*La quote-part du revenu de capitaux a été fixée à 1.079,- francs (retenue sur rev. de capitaux 313,-) pour 1995 et à 1.060,- francs (retenue sur rev. de capitaux 368,-) pour 1996.*

*Dès lors, le bureau Sociétés IV ne pourra pas accepter la déduction sous forme de provision de la créance de votre société existant à l'égard de la société P.. La perte de cette créance sera intégrée dans le calcul du bénéfice/perte de cession engendré(e) par la vente de la participation de votre société détenue dans la Société P..*

*Le bureau Sociétés IV devra donc augmenter le résultat de 1995 de 15.000.000,- (quinze millions de francs) et le résultat de 1996 de 17.000.000,- (dix-sept millions de francs).*

*Cette augmentation du bénéfice n'est pas à considérer comme distribution cachée de bénéfice et n'entraînera pas de retenue sur revenus de capitaux.*

*A remarquer que les distributions cachées annoncées dans ma lettre du 24/03/2000 seront également appliquées.*

*Au cas où vous auriez des observations à formuler au sujet des redressements envisagés je vous prie de m'en informer pour le 28/04/2000 au plus tard ».*

Le 8 juin 2000, le bureau d'imposition Sociétés 4 émit à l'égard de la société A. les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux pour les années 1995 et 1996, ainsi que les bulletins d'établissement de la valeur unitaire au 1<sup>er</sup> janvier 1996 et au 1<sup>er</sup> janvier 1997. Ces bulletins furent fondés sur un revenu imposable obtenu après l'extourne des provisions de 15.000.000 LUF pour l'année 1995 et de 17.000.000 LUF pour l'année 1996 telles qu'inscrites dans les comptes annuels de la société A. pour tenir compte du risque d'un non-recouvrement de sa créance sur la SCI P..

Par lettre du 17 juillet 2000, Madame A.-G. introduisit, en sa « *qualité d'associée unique et de gérante* » de la société A. une réclamation contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour les années 1995 et 1996.

En date du 3 juillet 2003, le bureau d'imposition Mersch émit à l'égard de Madame A.-G. un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1998, à travers lequel celle-ci se vit imputer au titre de la liquidation de la société A. un bénéfice de spéculation de 7.731.864 LUF et une plus-value de liquidation de 8.541.186 LUF.

A travers un courrier du 11 août 2003, Madame A.-G. introduisit une réclamation devant le directeur de l'administration des Contributions directes contre le bulletin de l'impôt sur le revenu du 3 juillet 2003.

Cette dernière réclamation du 11 août 2003 contre le bulletin de l'impôt sur le revenu individuel du 3 juillet 2003 étant restée sans réponse de la part du directeur de l'administration des Contributions directes, Madame A.-G. fit introduire, à l'encontre de ce même bulletin, un premier recours contentieux inscrit sous le numéro 18542 du rôle, lequel fut cependant déclaré irrecevable par jugement du tribunal administratif du 11 mai 2005, confirmé sur appel de Madame A.-G. par un arrêt de la Cour administrative du 24 novembre 2005 (n° 19972C du rôle).

Par requête déposée le 6 janvier 2006, Madame A.-G. a fait introduire un itératif recours contentieux tendant à la réformation, sinon à l'annulation de ce bulletin de l'impôt sur le revenu du 3 juillet 2003.

Par deux requêtes séparées déposées également le 6 janvier 2006, Madame A.-G. a encore introduit des recours contentieux contre les bulletins d'établissement séparé du 23 mars 2000 et les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal du 8 juin 2000.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre un bulletin de l'impôt sur le revenu en l'absence d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre ce même bulletin. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation contre ledit bulletin de l'impôt sur le revenu du 3 juillet 2003, lequel est également recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi. Le recours subsidiaire en annulation est en conséquence irrecevable.

A l'appui de son recours, la demanderesse expose que l'origine du problème litigieux résiderait dans le fait que le bureau d'imposition Sociétés 4 a estimé devoir se baser, conformément au § 218 AO, sur le renvoi du bureau d'imposition Sociétés 3 ayant fixé les quotes-parts de la société A. dans le revenu de la SCI P., mais qu'il n'aurait pas été tenu compte, dans le cadre de la fixation du revenu de la SCI P., de la circonstance que la dette de celle-ci de 32.000.000 LUF face à la société A. devait être qualifiée d'irrecouvrable, de manière que le bénéfice déclaré de cette dernière société aurait été indûment majoré en conséquence. Elle considère que le fait par la société A. de provisionner en large partie la créance sur la SCI P. aurait été conforme au principe de prudence et à la réalité économique dans la mesure où il aurait été prévisible en ce moment et avéré dans la suite que cet investissement serait irrécupérable, la réclamation du 31 mai 2000 à l'encontre des bulletins d'établissement du 23 mars 2000 étant par ailleurs précisément fondée sur le fait que la perte pour laquelle les provisions pour créance douteuse avaient été prévues par la société A. étaient effectivement accrues suite à la cession de parts du 14 février 1997. La demanderesse relève finalement que les deux déclarations pour l'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives pour les années 1995 et 1996 n'auraient été établies ni par elle-même, ni par sa fiduciaire.

La demanderesse reproche ensuite au bureau d'imposition Sociétés 4 une « *lecture trop rigoriste* » du § 218 AO en arguant qu'un bulletin d'établissement séparé ne constituerait qu'une étape intermédiaire dans la procédure fiscale qui ne serait pas à considérer comme définitif dans l'hypothèse d'une réclamation introduite à son encontre, de sorte qu'en présence de la réclamation prévue du 31 mai 2000, il aurait incombé au bureau d'imposition Sociétés 4 de prendre position sur cette réclamation et vérifier son bien-fondé au lieu de considérer le renvoi du bureau d'imposition Sociétés 3 comme impératif.

La demanderesse s'empare encore du principe du réalisme économique du droit fiscal qui « *sous-tend l'ensemble du droit fiscal luxembourgeois en matière de fiscalité directe* » et en vertu duquel l'appréciation économique pourrait aboutir dans certaines situations à écarter délibérément l'aspect juridique d'une opération. Elle fait valoir qu'au vœu de ce principe le bureau d'imposition Sociétés 4 n'aurait pas dû rejeter les provisions pour créances douteuses en cause en imputant à la société A. le seul revenu fixé par le renvoi, mais aurait dû prendre en compte la réalité économique de la perte par elle subie.

La demanderesse rappelle ensuite qu'au vœu du § 218 (4) AO, la réformation des bulletins d'établissement séparé critiqués à travers l'un des recours parallèlement introduits devrait entraîner entre autres la modification du bulletin de l'impôt sur le revenu émis à son égard afin de tenir compte de la modification du produit du partage.

Il se dégage de cet exposé des moyens que la demanderesse critique le bulletin d'impôt litigieux dans la mesure où le produit du partage de l'actif de la société A. aurait été fixé sans tenir compte des provisions inscrites pour les années 1995 et 1996 dans les comptes de la société A. en raison du risque d'un non-recouvrement de la créance sur la SCI P..

Or, une provision pour créance douteuse constitue par essence une diminution de la valeur attribuée à une créance par rapport à sa valeur nominale pour tenir compte d'un risque concret de non-recouvrement et qui anticipe ainsi partiellement ou intégralement sur un exercice d'exploitation antérieur la perte définitive de cet élément de l'actif en cas de constat d'une impossibilité définitive de recouvrement au cours d'un exercice d'exploitation postérieur. Par voie de conséquence, une telle provision devient sans objet au moment du constat de la perte définitive de la créance et de la réduction définitive de l'actif en découlant.

En outre, dans la mesure où une créance d'un associé contre la société de personnes à laquelle il participe est à qualifier d'un point de vue fiscal d'apport à sa propre entreprise, une telle créance doit faire l'objet d'une évaluation au moment de sa mise à la disposition de la société de personnes pour être prise en considération en ce moment et ne peut dans la suite plus faire l'objet d'évaluations divergentes devant être prises en compte dans la détermination du revenu de la société de personnes et de la part imputable à l'associé pour des années d'imposition subséquentes, étant donné qu'elle est à considérer, d'un point de vue fiscal, comme ayant été utilisée par la société de personnes.

Eu égard à ces principes et au fait que la créance de la société A. sur la SCI P. a été cédée par la société A. ensemble avec les parts dans la SCI P. à un tiers au prix de 1 LUF, la perte définitive de cette créance a nécessairement été inscrite dans les comptes de l'exercice 1997 et a entraîné la réduction correspondante de l'actif de la société A. durant ledit exercice. Par voie de conséquence, ni les provisions litigieuses, ni la perte définitive de la créance prévisée n'ont pu, en cas de comptabilisation correcte, influencer sur le produit du partage de l'actif de la société A. ayant eu lieu durant l'exercice 1998.

Dans la mesure où la demanderesse n'affirme pas que la perte d'actif découlant de la cession de la susdite créance au prix de 1 LUF n'aurait pas été comptabilisée au titre de l'exercice 1997, il s'ensuit que ses moyens prédéveloppés sont sans pertinence pour contester le bien-fondé des bases d'imposition fixées dans le bulletin d'impôt critiqué du 3 juillet 2003. A défaut d'autres moyens pertinents soumis par la demanderesse, le recours sous analyse est à rejeter comme n'étant pas fondé.

## **PAR CES MOTIFS**

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties,  
reçoit le recours principal en réformation en la forme,

au fond, le déclare non justifié et en déboute,  
déclare le recours subsidiaire en annulation irrecevable,  
condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par:

M. SCHOCKWEILER, premier vice-président,

M. SCHROEDER, premier juge,

M. SPIELMANN, juge,

et lu à l'audience publique du 18 octobre 2006 par le premier vice-président en présence de M. LEGILLE, greffier.

LEGILLE

SCHOCKWEILER